

ACCOUNTABILITY DO SETOR PÚBLICO

João Henrique Pederiva*

1. INTRODUÇÃO

Qual é o papel da Contabilidade Governamental — ou Pública — no exercício da *accountability* do setor público — ou governamental? O texto procura responder a essa pergunta. Para tanto, após alguns esclarecimentos iniciais, examina-se a noção de entidade no setor governamental por meio dos conflitos entre os centros de poder. Já o ponto central deste trabalho consiste em relacionar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil com os indicadores de desempenho utilizados pela Contabilidade. A conclusão soa como prólogo para outros trabalhos sobre o tema, considerando o mérito da matéria.

A noção de governo vincula-se ao conceito de Estado. É com essa conotação política que deve ser entendida ao longo do texto. Eventualmente, o adjeti-

vo público — do povo, comunitário — é utilizado em substituição ao termo governamental — é o caso da expressão administrador público, por exemplo. Mas nem todos os empreendimentos de interesse ou caráter público são governamentais. Assim, as concessões aos termos limitam-se aos vieses lingüísticos e não devem comprometer o entendimento do trabalho.

O uso do termo inglês *accountability* tem fundamento em dois motivos. Além de ser difícil a tradução para o português, sem perda de significado, trata-se de termo reconhecido internacionalmente. Assim, manteve-se a expressão original. *Grosso modo*, representa o *dever* do mandatário ou representante — privado ou governamental — *de prestar contas* para o mandante ou representado. Cabe destacar, a propósito, que os deveres renovam-se continuamente e não se esgotam no cumprimento — ao contrário das obrigações —,

embora a inobservância de ambos acarrete penalidades.

Para o exercício da *accountability*, é mister que o objeto seja *accountable* — contável, mensurável. É característico da língua inglesa o uso de dois termos representando a noção de perguntar “quanto”: *how many* e *how much*. O primeiro é utilizado quando as unidades são independentes, de forma a serem ob-

jetiva e rapidamente mensuradas, isto é, *accountable*. Por exemplo: *how many loafs of bread?* — quantas bisnagas de pão? Emprega-se o outro termo quando as unidades não são *accountable*; a contagem é subjetiva: *how much bread?* — quanto pão? No primeiro caso, a resposta corresponde a uma identidade particular: uma, duas, três ...; no segundo, a uma relação: muito, pouco,



2. CONSIDERAÇÕES SOBRE O SETOR GOVERNAMENTAL

Algumas opiniões dividem o cenário nacional em dois grandes setores. De um lado, apresentam o setor produtivo, representado pela iniciativa privada; de outro, o setor que apenas consome os recursos produzidos, representado pelo governo. Tal visão figura distorcida, uma vez que o governo tem um papel bem definido. Ele deve produzir o bem-estar social por meio da organização da sociedade.

O governo é imprescindível para a existência do Estado, porquanto manifesta a soberania nacional. A ausência de governo soberano — assim como a de território ou de povo¹ — determina

a inexistência do Estado como ente capaz de titularizar direitos e obrigações.

Com efeito, a incapacidade de o governo bem ordenar a sociedade no sentido do bem-estar geral sinaliza que, no curto prazo, os administradores públicos ou governantes — os termos serão utilizados como sinônimos — não cumprem satisfatoriamente o seu papel. Já no longo prazo, aponta para a possibilidade de o Estado não mais subsistir. Essa é a raiz dos questionamentos oriundos dos conflitos de competências e interesses entre governos e entidades supranacionais.

Contudo, os conflitos governamentais não ocorrem somente entre entidades de direito público ou privado internacional. No plano do direito público in-

* Consultor de orçamentos do Senado Federal, pós-graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília.

1 “O povo é o conjunto de súditos de um Estado, daqueles que participam ativamente da vida nacional, de cidadão, numa palavra” (Aderson de Menezes, *Teoria geral do Estado*, 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 137; destaque acrescido).

terno, as competências governamentais distribuem-se, de forma vertical, em três esferas político-administrativas: a União, os estados e o Distrito Federal e, por fim, os municípios.² Ao considerar a sua autonomia, nos termos constitucionais, é razoável supor eventuais divergências entre os entes federativos. Ademais, segundo uma distribuição horizontal, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário são independentes e harmônicos entre si.³ Essa independência pode ser fonte de outras divergências legítimas de entendimentos.

De toda a sorte, é imperiosa a solução breve dos conflitos, uma vez que eles travam a ação governamental. A propósito da capacidade de o governo bem conduzir a nação, o constituinte preconizou que:

Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (caput do art. 174 da Constituição Federal de 1988, destaque acrescido).

A falta de solução tranqüila para os conflitos governamentais denomina-se crise de governabilidade e seus efeitos

sobre a iniciativa privada podem ser apreciados em acontecimentos recentes. Trata-se, em um primeiro momento, dos efeitos econômicos das mudanças na condução das políticas cambial, monetária e fiscal. Em um segundo momento, a sociedade organizada referenda ou repudia os posicionamentos dos administradores públicos, tanto por intermédio de manifestações junto aos meios de comunicação de massa quanto pelo voto. Tais ocorrências legitimam a condução das políticas públicas, sob a ótica do cidadão, e respaldam a confiança no futuro nacional.

Cumprir recordar que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente”, nos termos constitucionais.⁴ Dessa maneira, “a soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos”.⁵

Sob essa perspectiva, as relações entre o cidadão e o governo assemelham-se àquelas existentes entre o acionista e a administração da sociedade anônima, mormente na aplicação da teoria do agenciamento. Trata-se, enfim, de induzir os agentes — governo, composto por políticos e burocratas — a atuarem con-

forme os interesses do principal ou mandante — cidadãos —, em lugar de agir segundo interesses próprios. Salomão denominou o controle dos políticos sobre os burocratas *oversight* (supervisão), enquanto a *accountability* designa o controle dos cidadãos sobre os governantes.⁶

Da mesma forma que o governo precisa de informações para controlar os burocratas, ele deve prover informações úteis e necessárias para o exercício da *accountability* pelos cidadãos. O governo democrático,⁷ portanto, deve ser passível de fiscalização, de modo a assegurar

integridade, desempenho e representatividade. Não foi por outro motivo que Bresser Pereira escreveu:

A governabilidade nos regimes democráticos depende (a) da adequação das instituições políticas capazes de intermediar interesses dentro do Estado e na sociedade civil; (b) da existência de mecanismos de responsabilização (*accountability*) dos políticos e burocratas perante a sociedade; (c) da capacidade da sociedade limitar suas demandas e do governo de atender aquelas demandas afinal mantidas e principalmente, (d) da existência de um contrato social básico.⁸



3. CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE ACCOUNTABILITY

É justamente o sentido de mecanismo para prestar contas que Cavalcanti destaca para a *Contabilidade*, mormente a Pública ou Governamental:

Diz-se mais comumente *contabilidade pública* e por ela também se entende a *obrigação e o ato de prestar contas*. Lê-se no Dicionário Jurídico de Pereira e Sousa: Contabilidade se diz a responsabilidade que tem aquele que recebeu alguma coisa, dinheiro ou efeitos, *de dar conta dela, ou indenizar a falta ou deterioração*, motivada por sua culpa ou negligência.⁹

2 Conforme o caput do art. 18 da Constituição Federal de 1988.

3 Nos termos do art. 2º da Constituição Federal de 1988.

4 Consoante o parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal de 1988.

5 Nos termos do caput do art. 14 da Constituição Federal de 1988.

6 Luiz Alfredo Salomão, *Sobre a Reforma do Estado no Brasil*, 1996.

7 “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito” (caput do art. 1º da Constituição Federal de 1988, destaque acrescido).

8 Luiz Carlos Bresser Pereira, “A reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle”, *Cadernos MARE da reforma do estado*, Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997, p. 46.

9 Amaro Cavalcanti, *Elementos de finanças (estudo teórico-prático)*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896, pp. 525-538.

No entender de Silva:

Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos administrativos [ao passo que] Contabilidade Governamental é uma especialização voltada para o estudo e a análise dos atos e fatos que ocorrem na administração pública.¹⁰

Já Iudícibus concebe a Contabilidade como:

Sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.¹¹

A Contabilidade como sistema de informações também é objeto de estudo de Hendriksen & Van Breda. Eles sublinham os cuidados necessários para o balanceamento adequado do sistema:

Informação tem o potencial de afetar o comportamento dos consumidores e fornecedores. Portanto, para transmitir a informação, ambos os lados devem ser considerados. Em outras palavras, devem ser considerados os objetivos dos provedores da informação, assim como os dos destinatários. Não

fosse por outro motivo, há que se considerar o custo de suprir estes últimos. O Professor Yuji Ijiri, de Carnegie, tenta representar as várias partes interessadas em um modelo de *accountability* no qual ele descreve um *accountor* [o administrador, aquele que detém e provê a informação], um *accountee* [o interessado — proprietário, mandatário ou terceiro — que recebe e demanda a informação] e um *accountant* [o contador, que media a relação]. No seu artigo, ele observa que, em uma estrutura baseada em *accountability*, o objeto da Contabilidade é prover um sistema justo de fluxo de informação entre o *accountor* e o *accountee*... Baseado na relação de *accountability* subjacente, o *accountee* tem um certo direito de saber; ao mesmo tempo, esse modelo reconhece que o *accountor* também tem o direito de resguardar certa privacidade. Mais informação sobre o *accountor* não é necessariamente melhor. Talvez o seja sob o ponto de vista do *accountee*, mas não necessariamente o é da perspectiva global da relação de *accountability*...¹²

De fato, a variedade de aplicações da informação contábil propicia eventuais conflitos de objetivos entre os partícipes da relação de *accountability*. Por con-

seguinte, o Conselho Federal de Contabilidade estabelece que:

A informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerando o fato de que os interesses desses nem sempre são coincidentes.¹³

Para resolver esse impasse, o Conselho avocou a responsabilidade de editar os “Princípios Fundamentais de Contabilidade”, cuja observância é obrigatória no exercício da profissão contábil e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), igualmente emanadas do Conselho.¹⁴ Os Princípios visam a assegurar a existência de informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das entidades e suas

mutações.¹⁵ Dessarte, o sistema de normas alicerçado nos “Princípios” deve respaldar a qualidade das informações prestadas. Nas palavras do Conselho:

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.¹⁶

Vale salientar que a Contabilidade tem papel ativo também na evidenciação das mutações patrimoniais de caráter social.¹⁷ Pelo menos, é o que se depreende da passagem, em que o Conselho explicita o objetivo da divulgação das demonstrações contábeis, isto é, daquelas extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contá-

10 Lino Martins da Silva, *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*, 3. ed., São Paulo: Atlas, 1996, p. 162.
11 Sérgio de Iudícibus et alii, *Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável também à demais sociedades*, 4. ed., São Paulo: Atlas, 1994, p. 58.
12 Eldon S. Hendriksen & Michael F. Van Breda, *Accounting theory*, 5. ed. USA: Irwin, 1992, p. 130.

13 Consoante a Resolução nº 785, de 28 de julho de 1995, do Conselho Federal de Contabilidade, que “aprova a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil”.
14 Em linha com o disposto no § 1º do art. 1º da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, que “dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.
15 Nos termos da Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade, que “aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.
16 De acordo com o art. 2º da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, que “dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.
17 Informes sobre bens, direitos e obrigações da entidade não alcançados diretamente pelo método das partidas dobradas. Seriam informações sobre o contingente de pessoas atingido pelas atividades do ente, o conceito do ente junto à comunidade em que atua e a externalidades ambientais, entre outras.

bil de qualquer entidade, incluindo as denominadas *demonstrações financeiras* pela legislação:¹⁸

A divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade.¹⁹

Outrossim, a prevalência da substância sobre a forma das informações contábeis constitui objeto de norma profissional contábil editada pelo Conselho nos seguintes trechos:

Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.²⁰

Já por outra Resolução,

Os usuários [da Contabilidade] tanto podem ser internos como externos e,

mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.²¹

Os demonstrativos contábeis, por si, não asseguram que a entidade — o governo, representado pela unidade federativa respectiva — opere como deveria, assim como não respondem por sua ruína. Contudo, podem contribuir para a consecução dos objetivos do ente, ao sinalizar adequadamente as questões relevantes. Também podem contribuir para o declínio e a ineficiência ao esconder problemas ou apontar para ações secundárias ou dispensáveis.²²

Para Campos, o modelo tecnocrático de formulação e implementação de políticas públicas promove os interesses de minorias e as protege do controle político. Isso mantém a maioria fora do pro-

cesso de cidadania, incluindo decidir sobre a qualidade e a quantidade das informações prestadas pelos agentes aos principais. Nos seus próprios termos:

Quanto mais competente é o administrador nas artes da Contabilidade, menos verdadeiros são seus demonstrativos contábeis.²³

Esse comportamento, ainda que possível, não se coaduna com a interpretação autêntica do “Princípio Fundamental da Oportunidade”, oriunda do Conselho Federal de Contabilidade; representa a antítese da *accountability* e deve ser combatido. Como já foi observado, a carência de veracidade ou equidade, bem como a tentativa deliberada de privilegiar determinados usuários atentam contra a estrutura conceitual da Contabilidade vislumbrada pelo Conselho Federal e, tanto no caso privado como governamental, carecem de legitimidade. Vale transcrever as palavras do Conselho:

O Princípio da *Oportunidade* exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprindo tal

preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de *representação fiel* pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. *Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendam a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis* (destaque no original, negrito acrescido).²⁴

Cabe realçar, ademais, a importância de obter o acervo máximo de dados primários. Ao considerar que os informes contábeis consolidam esses dados, eventuais lacunas determinam a incapacidade do sistema em prover informações satisfatórias.

A imagem da Pirâmide das Demonstrações Contábeis ilustra isso ao descre-

18 Consoante a Resolução nº 686, de 14 de dezembro de 1990, do Conselho Federal de Contabilidade, que “aprova a NBC T 3 — Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis”.

19 Segundo a Resolução nº 737, de 27 de novembro de 1992, do Conselho Federal de Contabilidade, que “aprova a NBC T 6 — Da Divulgação das Demonstrações Contábeis”.

20 Conforme o § 2º do art. 1º da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, que “dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

21 Nos termos da Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade, que “aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

22 H. Thomas Johnson & Robert S. Kaplan, *A relevância da contabilidade de custos*, 2. ed., Rio de Janeiro: Campus, 1996.

23 Anna Maria Campos, “Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?”, *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, Vol. 24, pp. 30-50, fev.-abr. 1990.

24 De acordo com a Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade, que “aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

ver os níveis de agregamento das informações contábeis, no tocante ao balanço geral anual (*comprehensive annual financial report* — *CAFR*).²⁵ Na sua

base, constam os dados primários das transações, capturados pelo sistema contábil; no ápice, está o sumário dos dados condensados.



4. O PAPEL DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL DIANTE DA CONSTITUIÇÃO

O contrato social referido por Bresser Pereira corresponde à Constituição material, ou seja, normas que orientam os sistemas político e jurídico nacionais. Esse estatuto básico demarca a existência do próprio Estado, o seu funcionamento, bem como as formas de aquisição e de exercício do poder. A sua função superordenadora enseja normas de elevado conteúdo programático, em detrimento das normas casuísticas. Isso ocorre em virtude de as demais normas emanarem do texto constitucional, diretamente ou por via reflexa.²⁶

Ali constam os seguintes objetivos, considerados fundamentais para a República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.²⁷

Tais palavras não são vazias. Informam todo o restante do ordenamento jurídico, uma vez que as ações governamentais somente encontram legitimidade quando perseguem esses objetivos. Ou seja, a aderência ao contrato social tem fulcro no pressuposto de que o administrador público visa a atingir as finalidades prescritas pelo pacto fundamental.

4.1 OS INDICADORES DE RESULTADO NO SETOR PRIVADO

Os objetivos do empreendimento, no setor privado, também constam de seu contrato ou estatuto social. É com base nesse contrato que os agentes atuam, seja na qualidade de acionistas — majoritários ou minoritários —, administradores, clientes, fornecedores, concorrentes, entes governamentais ou quaisquer outros terceiros interessados no negócio.

No ambiente baseado em trocas livremente acordadas, conhecido como mercado perfeito, o resultado do exercício é um indicador fundamental do desempenho da entidade, porquanto aponta para a continuidade ou não das atividades sociais. Noutros termos, o objetivo imediato é o lucro, pois, sem lucro, não haverá futuro para o empreendimento. Mesmo as entidades com fins assistenciais ou filantrópicos dependem do resultado positivo para sua manutenção. Aqui vale a máxima de que a meta da empresa é o lucro e a maneira de alcançá-lo é obter a eficiência máxima do sistema.²⁸

A razão para o interesse na renda econômica é a sua importância para a

teoria neoclássica de investimentos. Por essa teoria, o objetivo da entidade é maximizar o seu valor atual, potencializando o valor do capital investido. Como valor atual é função da renda futura e renda futura, por sua vez, é função do investimento atual, a renda atual será tanto maior quanto maior o investimento atual. Na ausência de outras evidências, o melhor indicador de renda futura é a renda atual, que determina a capacidade de investir.

Por conseguinte, para alguns, a mensuração do resultado constitui a função central da Contabilidade. Para outros, entretanto:

O próprio uso da receita como parâmetro na formação de juízo sobre a situação de normalidade da Entidade, embora válido na maioria das Entidades, não pode ser universal, pois, em muitas delas, a razão de ser não é a receita nem, tampouco, o resultado.²⁹

Ora, a passagem transcrita expressa o reconhecimento da entidade de fiscalização do exercício da profissão contábil no Brasil de que o resultado é tão-só um dos indicadores utilizados pelos usuários da informação contábil. Além de não ser o único, nem sempre é o mais importante. Noutros termos, o proces-

25 Terminologia do art. 85 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

26 José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 7. ed., São Paulo: Revista Editora dos Tribunais, 1991.

27 Conforme o art. 3º da Constituição Federal de 1988.

28 Elyahu M. Goldratt & Jeff Cox, *A meta*, 2. ed., São Paulo: IMAM, 1992.

29 Segundo a Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade, que "aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade".

so decisório demanda, além do modelo informativo da Contabilidade, um modelo *preditivo* ou esquema mental peculiar a cada agente econômico que espelha no mercado. Tanto o modelo informativo como o preditivo são componentes não exclusivos do processo decisório do usuário. Cabe ao usuário assumir o risco de tomar decisões com base nos informes disponíveis

4.2. OS INDICADORES

DE DESEMPENHO GOVERNAMENTAL

O horizonte temporal do Estado é superior ao dos entes privados. A gestão da coisa pública — *res publica* — desdobra-se nos vários governos, cujo horizonte é o do mandato. Já a gestão governamental é dividida em exercícios sociais — gestão relativa a um período administrativo. A rigor, os indicadores deveriam acompanhar os diversos horizontes e finalidades. Isso significaria, de um lado, existirem (a) indicadores estatais, de caráter mais perene; (b) indicadores governamentais concernentes ao projeto ou programa daquele que exercita o poder; e (c) indicadores de curto prazo, relacionados ao exercício social. De outro lado, há demanda por indicadores operacionais, financeiros e estratégicos.

Os indicadores estatais de longo pra-

zo mantêm compromisso com a Constituição, renovando-se juntamente com as emendas constitucionais. Os indicadores de curto prazo concentram-se em evidenciar a eficiência nas operações corriqueiras. Os indicadores governamentais representam os compromissos firmados em campanha, contemplando o lapso temporal do exercício do mandato. Os dois últimos conjuntos de indicadores poderiam ser gerados e evidenciados pelos programas de trabalho dos candidatos em disputa. Isso facilitaria ao cidadão visualizar o inter-relacionamento entre as várias propostas e os desígnios do Estado, representados pelos indicadores estatais, bem como acompanhar a implementação do programa que conduziu determinado grupo ao poder.

Existem vários argumentos para afastar o resultado do exercício como indicador relevante da eficiência do governo. Talvez o principal seja o fato de o governo prescindir de trocas no mercado para garantir sua subsistência. Tal justificativa atua no curto e médio prazos, uma vez que a destruição de valor presente compromete o futuro, ou seja, as gerações futuras serão oneradas pela ineficiência presente; a falta de investimentos atuais pode, ao reverso, comprometer o bem estar futuro.³⁰ Por definição, o resultado positivo do setor gover-

nemental constitui um dilema, pois, ou o governo deve gastar mais, ou arrecadar menos.

O principal dilema contábil reside no longo ciclo de eventos com os quais atua o setor governamental. Isso dificulta a identificação do momento crítico para efetuar o confronto entre receitas e despesas — *matching*.

A racionalidade das ações governamentais repousa no conceito de efetividade, concebida como o alcance social das políticas implementadas.³¹ As várias características dos bens públicos dificultam a evidenciação dos resultados do agir governamental, mormente devido aos efeitos das externalidades.³² Todavia, as dificuldades na obtenção de indicadores de desempenho que cumpram com plenitude o papel de evidenciar a maior ou menor proximidade da gestão com respeito aos objetivos fundamentais apenas reforça o mérito em alcançá-los. Sem essa racionalidade, perde-se o sentido de planejamento e, por consequência, de controle, porquanto o controle visa a aperfeiçoar o planejamento, não a implementá-lo.

Há nações que se preocupam com o

assunto. Em 1993, o Congresso norte-americano aprovou o “Ato de desempenho e resultados governamentais” — *Government performance and results act* — *GPRA*), de forma a tornar *accountable* os resultados dos órgãos federais. Por meio da mudança do foco em processos para foco em resultados, pretende-se eliminar perdas, fraudes, erros e malversações de recursos. De acordo com o cronograma do Ato, os órgãos governamentais deveriam submeter versões finais dos respectivos planos estratégicos ao Congresso, até setembro de 1997. A avaliação desses planos mostrou que a maioria dos órgãos parece incapaz de explicar o que pretende e identificar os mecanismos para tornar-se *accountable*.³³

No Brasil, o Projeto de Lei Complementar (PLC) nº 135, de 1996, da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, tem por escopo substituir a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para as três esferas político-administrativas. As inovações que contém figuram distantes daquelas endereçadas pelo Ato de Re-

30 Para maiores detalhes a respeito da contabilidade entre gerações, ver o capítulo 2 do texto *Budgeting for the future*, no seguinte endereço eletrônico <http://www.oecd.org/puma>.

31 Conforme verbete em Osvaldo Maldonado Sanches, *Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins*, Brasília: Prisma, 1997.

32 É o caso, por exemplo, da vacina. Ela representa um custo para o ente de direito público, mas o bem-estar resultante da ausência de doenças é usufruído pelos indivíduos e por toda a comunidade. Outro exemplo de externalidade consiste no lançamento de dejetos em águas que, posteriormente, deverão ser limpas por outros para serem reutilizadas.

33 Para maiores detalhes sobre o GPRA, consultar <http://freedom.house.gov/results/default.asp>.

sultados norte-americano. Outras proposições buscam formatar a apresentação, o julgamento ou a apreciação das contas apresentadas pelo Presidente da República.³³ Infelizmente, o mote para o andamento dessas matérias é o que ocorre com a Medida Provisória nº 1.751,³⁴ que organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e Orçamento do Poder Executivo: reeditada 62 vezes (em 11.02.99, publicada no Diário Oficial da União – DOU de 12.02.99), sob o argumento de relevância e urgência, sem a apreciação do Congresso Nacional.³⁵

Recentes esforços governamentais redundaram na apresentação do Anteprojeto da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece princípios, normas e regras de regime de gestão fiscal e consagra os princípios que regem as finanças públicas. Segundo resumo,

introduz conceitos novos como os de responsabilidade e de transparência e consolida normas e regras já existen-

*tes — dispositivos constitucionais, leis, resoluções do Senado Federal (destaque acrescido).*³⁶

De concreto, estabelece limites explícitos a serem observados para variáveis fiscais, ou seja, inova ao estabelecer alguns indicadores de desempenho. Contudo, são índices limitados ao aspecto de caixa — fluxo de receitas e de despesas — dos erários e, devido ao caráter restrito, considera-se que seu principal papel é evitar o comprometimento das gerações futuras. Persiste a indagação: quais os indicadores sociais que Contabilidade pode desenvolver?

De qualquer maneira, a iniciativa figura louvável, mas carece de substância contábil. Pretende-se estabelecer, de forma imediata, metas e indicadores que, pelo cronograma norte-americano, continuam sendo estudados já fazem mais de cinco anos. Os indicadores, para serem perenes e consistentes, demandam rigorosos estudos e provas. Aliás, no título que cuida da transparência fiscal,

no capítulo que trata da estruturação das contas, recolhemos o seguinte dispositivo, que evidencia, infelizmente, absoluto desconhecimento da realidade nacional ou desprezo pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade:

Art. 61. A apuração, a quantificação e a classificação das transações governamentais observarão os seguintes preceitos gerais: I - os registros, as classificações e as declarações e relatórios devem *atender aos princípios e práticas contábeis geralmente aceitos...* (destaque acrescido).

4.3 OS MECANISMOS

DE RESPONSABILIZAÇÃO GOVERNAMENTAL

Quanto ao planejamento, cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da

União.³⁸ No tocante ao controle, a Constituição Federal encarece a prestação de contas como princípio constitucional. O descumprimento da exigência de prestar contas faz ceder a noção de autonomia federativa e propicia a intervenção da União sobre o estado e deste sobre o município.³⁹

Com respeito à esfera federal, o constituinte preconizou que o exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas, é de competência do Congresso Nacional, mediante o controle externo e o sistema de controle interno de cada poder.

Ao cidadão restou o direito de representar junto aos órgãos de controle, propor ação popular ou questionar a legitimidade das contas municipais.⁴⁰

34 É o caso do Projeto de Decreto Legislativo (PDC) nº 311, de 1993, que “estabelece normas para a elaboração do parecer do Tribunal de Contas”, do Projeto de Lei do Senado Federal (PLS) nº 260, de 1997, que “dispõe sobre a apresentação, o julgamento e a apreciação das contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República”, ou da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 460, de 1997, que “cria o cargo de controlador geral da União e estabelece o órgão central do sistema de controle interno da administração pública”.

35 Essa Medida iniciou como sendo a de nº 480, passou para o nº 1.626, seguiu com o nº 1.677 e, até o momento, consta sob o nº 1.751.

36 De acordo com o art. 62 da Constituição Federal de 1988.

37 Conforme <http://www.mpo.gov.br/Arf/>.

38 Existem algumas exceções, em linha com o *caput* do art. 48 da Constituição Federal. Além das exceções, é mister referir os casos de iniciativa privativa do presidente da República (leis cujo conteúdo esteja definido no art. 61, § 1º, da Constituição Federal) e dos órgãos do Poder Judiciário (art. 96 da Constituição).

39 De acordo com a Constituição Federal de 1988: “Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: ... VII – assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: ... d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta ...” e “Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando: ... II – não forem prestadas contas devidas, na forma da lei ...”.

40 Com fulcro nos arts. 5º, LXXIII, 31, § 3º, 58, § 2º, IV, e 74, § 2º, da Constituição Federal. Para Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “O direito de petição, ou de representação, ... tem uma importância apenas psicológica. Serve apenas para permitir que o indivíduo sinta participar da gestão do interesse público, insurgindo-se contra os abusos de quaisquer autoridades e reclamando seu castigo. No fundo, as petições não têm valor prático” (*Curso de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 275).

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), que tem competências discriminadas no texto constitucional.⁴¹ Nenhuma delas tem o atributo explícito de exclusividade, sugerindo a possibilidade de o titular do controle externo avocá-las. Entretanto, por força de dispositivo legal,⁴² somente o Tribunal provê a quitação das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta — com exceção do Presidente da República —, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, bem como as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário.⁴³ Nesse diapasão, o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que a competência do TCU sobre o julgamen-

to das contas é exclusiva, salvo nulidade por grave irregularidade formal⁴⁴ ou manifesta ilegalidade.⁴⁵

Mas quem deve prestar contas? Segundo o constituinte:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais responda, ou que, em nome desta, assumo obrigações de natureza pecuniária (parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal de 1988).

Na esfera federal, é prerrogativa exclusiva do presidente da República prestar as contas referentes ao exercício anterior para o Congresso Nacional, dentro de 60 dias após a abertura da sessão legislativa.⁴⁶ Caso o presidente não o faça, compete privativamente à Câmara dos Deputados proceder à tomada de contas.⁴⁷ Uma vez recebidas as contas

prestadas anualmente pelo presidente, o Congresso Nacional as envia para o Tribunal de Contas da União, que deve apreciá-las, anualmente, mediante parecer prévio a ser elaborado em 60 dias do recebimento.⁴⁸ É da competência exclusiva do Congresso Nacional julgar anualmente as contas prestadas pelo presidente e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo.⁴⁹

Ainda que uma discussão extensiva sobre a matéria esteja além do escopo do presente trabalho, é importante referir que, ao contrário do parecer independente no setor privado, é mister o pronunciamento sobre a substância da gestão governamental. Trata-se, aqui, de emitir opinião autorizada sobre o cumprimento ou o descumprimento dos poderes-deveres conferidos aos órgãos competentes. A aprovação das contas representa a quitação para com o erário. Todavia, durante o mandato público, ao contrário do setor privado, a

aprovação é de responsabilidade dos agentes.

Ao ser considerado como dever objetivo do administrador público, inverte-se o ônus da prova. Para o STF, em direito financeiro público, cabe ao ordenador de despesa provar que não é responsável pelas infrações das leis e dos regulamentos que lhe sejam imputadas na aplicação do dinheiro público.⁵⁰ Vale mencionar, ainda, que os prazos prescricionais para ilícitos que causem prejuízo ao erário não atingem as respectivas ações de ressarcimento. Noutros termos, as ações de ressarcimento do erário são imprescritíveis.⁵¹ Caberia, nesse caso, reabrir as contas já aprovadas?

Entre os instrumentos de exercício da *accountability* consta a lei orçamentária anual. Ao mesmo tempo que serve ao planejamento, o orçamento público também se presta para o controle.⁵² De toda a sorte, a lei orçamentária compreenderá o orçamento fiscal, o orçamen-

41 Em linha com o *caput* do art. 71 da Constituição Federal de 1988.

42 Trata-se do art. 6º da Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992).

43 Na esteira do art. 71, II, da Constituição Federal de 1988.

44 Recentemente, o STF entendeu configurada a insignificância jurídica da contratação de gari sem observância de concurso e determinou o trancamento da ação penal contra ex-prefeita denunciada por crime de responsabilidade (Brasil, STF, HC nº 77.003 — PE, em 16.06.1998. Relator: Ministro Marco Aurélio, <http://www.stf.gov.br>).

45 Brasil, STF, RE nº 55.821 — PR (1ª Turma, em 18.09.1967). Relator: Ministro Victor Nunes, <http://www.stf.gov.br>.

46 Consoante o art. 84, XXIV, da Constituição Federal de 1988.

47 Nos termos do art. 51, II, da Constituição Federal de 1988.

48 Conforme o art. 71, I, da Constituição Federal de 1988. O Parecer Prévio sobre as Contas de 1997 informa “*que os Balanços Gerais da União representam adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial da União em 31 de dezembro de 1997, bem como o resultado das operações, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade aplicados à Administração Pública Federal*”.

49 Segundo o art. 49, IX, da Constituição Federal de 1988.

50 BRASIL, STF, MS nº 20.335 — DF (Tribunal Pleno, em 13.10.1982). Relator: ministro Moreira Alves, <http://www.stf.gov.br>.

51 De acordo com o art. 37, § 5º, da Constituição Federal de 1988.

52 Com fulcro no Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que versa sobre a reforma administrativa.

to de investimento das empresas em que a União detenha a maioria do capital social votante, bem como o orçamento da seguridade social.⁵³

Ao considerar a importância política e técnica do processo orçamentário, a Constituição preconiza várias normas específicas para a matéria. Assim, os orçamentos fiscal e de investimento das estatais têm, entre suas funções, a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.⁵⁴ Ademais, o constituinte encarregou o Poder Executivo de publicar, até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária. Essa publicação, bem como a elaboração dos balanços gerais e outras peças informativas, ficam a cargo da Contabilidade Governamental.

É virtualmente impossível verificar a redução das desigualdade inter-regionais nessas demonstrações contábeis. Também figura de difícil constatação o

resultado governamental quanto à erradicação da pobreza e da marginalização, para não mencionar a redução das desigualdades sociais e os demais objetivos preconizados para a República. Importa ressaltar que a perseguição de tais objetivos não depende somente dos gastos, mas também da arrecadação. É o balanceamento entre receita e despesa que produz um saldo favorável ou desfavorável para o destinatário das ações governamentais.

Outrossim, figura claro que não há como responsabilizar os governantes que encaminhem suas ações para outros objetivos, porquanto os indicadores de desempenho ora utilizados não permitem relacionar os resultados da gestão com os objetivos fundamentais da República. Sem parâmetros que permitam aferir a legitimidade do agir governamental, dificulta-se sobremaneira o exercício tanto do *oversight* quanto da *accountability* no setor público.



5. CONCLUSÃO

Vários desafios referidos por Wesleyberry Jr., em trabalho apresentado na Conferência Interamericana de Contabilidade, realizada em 1989, na cidade de Assunção, continuam válidos:

1. Os demonstrativos contábeis são inadequados, fragmentados e carecem de oportunidade de apresentação;
2. Os governantes não utilizam as informações contábeis e financeiras para tomar decisões gerenciais;
3. O pessoal da gerência financeira governamental não é idôneo e está pouco capacitado;
4. Os dirigentes não aceitam as normas e princípios de contabilidade;
5. A ênfase aos aspectos da legalidade e orçamentário atual contra o propósito de uma gerência financeira e contábil sólida; os contadores poucas vezes são aceitos pelos governantes como autoridade técnica neste campo.⁵⁶

Mais do que preocupação com a idoneidade ou capacitação da gerência financeira, o ponto central da falta de relevância da Contabilidade Governamental parece repousar numa concepção equivocada. Iudícibus capturou isso de forma extremamente feliz:

Não tem sentido ou razão de ser a Contabilidade como uma disciplina *neutra* que se contenta em perseguir esterilmente uma *sua* verdade ou beleza. A verdade da Contabilidade reside em ser instrumento útil para a tomada de decisões pelo usuário, tendo em vista a entidade.⁵⁷

Becker manifesta o mesmo pensamento de outra maneira:

Conscientizemo-nos de que nosso mercado profissional não será assegurado só por força da lei. Dependemos cada vez mais de nossa capacidade de satisfazer as necessidades do cliente.⁵⁸

Em suma, os desenvolvimentos democráticos tendem a buscar apoio em novos instrumentos, mormente aqueles relacionados ao exercício da *accountability*. O deslocamento de foco em procedimentos para foco em resultados, resultante de ambientes cada vez mais mutáveis, contribui sobremaneira para a emergência da necessidade em ser *accountable*. A Contabilidade tem, nesse contexto, a possibilidade ímpar de promover a busca por novos indicadores de desempenho que permitam aos governantes tanto adotar as melhores decisões

53 Em linha com o art. 165, § 5º, da Constituição Federal de 1988.

54 De acordo com o art. 165, § 7º, da Constituição Federal de 1988. Reiterando essa vocação, o caput do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias prescreve: "O disposto no art. 165, § 7º, será cumprido de forma progressiva, no prazo de até dez anos, distribuindo-se os recursos entre as regiões macroeconômicas em razão proporcional à população, a partir da situação verificada no biênio 1986-87".

55 Citado por Lino Martins da Silva, *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*, 3. ed., São Paulo: Atlas, 1996, p. 17.

56 Sérgio de Iudícibus *et alii*. *Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável também à demais sociedades*, 4. ed., São Paulo: Atlas, 1994, p. 60.

57 Renato Becker, "A satisfação do cliente", *Boletim do CRCRS nº 1*, Porto Alegre, jan.-fev. 1998, p. 2.

na administração do patrimônio público como justificar o fiel cumprimento de seu mandato ou representação.

Alguns parâmetros para esses indicadores já existem. Basta realizá-los. Outros, contudo, devem ser aperfeiçoados continuamente para atender a realidade nacional, uma vez que não adianta

simplesmente importá-los prontos. Basta considerar a diversidade de interesses servidos pela Contabilidade para entender que ela é uma ciência social e como tal deve adequar-se às demandas do seu tempo, ou seja, ao estado democrático de direito em que se constitui a República Federativa do Brasil.

